

境外国有资本内部审计的研究分析

孔燕

中国石化集团国际石油勘探开发有限公司

摘要：针对境外国有资本内部审计工作中存在的空间距离远、管理人员私立性以及制度环境差异等问题现象，为进一步提升境外国有资本内部审计监督，切实发挥内部审计效用，利用文献分析法与经验总结法，对空间距离远、管理人员私立性以及制度环境差异三方面问题进行论述，提出明确境外国有资本内部审计主体与客体建议，并从企业章程约束境外国有资本的内审权力、根据不同境外国有资本类型采用相应的审计方式两个方面提出了境外国有资本内部审计策略。

关键词：境外国有资本；内部审计；审计监督

【DOI】10.12252/j.issn.2096-6288.2023.05.217

引言

随着我国国民经济与市场经济的快速发展，境外国有资本逐渐增多，为充分落实审计全覆盖工作，有必要进一步加强境外国有资本的内部审计与审计监督。鉴于此，本文主要内容是分析与研究境外国有资本内部审计，以期为维护境外国有资本的安全与完整性提供参考与借鉴。

一、境外国有资本内部审计中存在的问题

（一）空间距离远

对于境外国有基本内部审计工作而言，其具有一定的空间远距离性质。在现阶段的内部审计工作中，需要通过必要的现场审计、随机审计等方式保证审计监督的有效性，从而形成全面、可靠、真实的审计签证、监督以及评价结果。远距离内部审计工作需要消耗大量成本，如时间成本、人力成本等，在此背景下，部分内部审计力量不足或审计成本预算有限的企业会通过取消或降低对境外资产的审计工作，导致多数境外国有资产无法在合理时间维度下得到有效、充分、合理的审计监督，在一定程度上提升了境外国有资本的运营风险以及资本流失概率，降低了实际运营质效。

（二）管理人员私立性

基于境外企业在空间维度上的远距离性质，多数企业为确保境外业务活动的顺利开展，通常情况下母公司在合理范围内将境外企业的经营管理权限赋予境外管理人员，但处于各方面因素的限制，导致境外监督管理单位无法及时、有效、动态地了解境外管理人员对境外企业的各项职责履行情况，同时对于管理岗位本身而言，其流动性较小，人员更换周期长，甚至部分企业存在长期不更换管理层人员的情况，在此背景下管理人员会因长期在同一岗位行使经营管理权更容易产生私利性

空间。

（三）制度环境差异

境外国有资本内部审计工作在实际开展过程中可能会受到所带地区或国家的法律、规章制度、语言、文化、经济、人文等各方面因素的影响而使其与境内审计工作之间产生差异化，在一定程度上提高了境外审计监管难度的复杂性与难度。在审计量、审计内容、审计规模等大致相同的先提下，境内审计与境外审计相比，后者所需消耗的时间资源、人力资源等更多，只有通过大量通入时间、人力，才能够有效通过审计发现企业资本风险并结合实际情况将风险控制在可接受范围内^[1]。除此之外，境外国有资本内部审计工作开展期间，政治因素也常常成为阻碍该项工作顺利开展的原因，例如投资东道国时，出于对其国家相关法律法规、主权敏感度等内容差异的考量，可能存在无法有效接受我国国有出资人对境外企业的监管与审计。

二、明确境外国有资本内部审计主体

（一）内审主体委派原则

一方面，区域审计整合监管原则。首先，需要结合实际情况考虑能否通过以成立境外国有资本监督部门的方式对境外各类监督资源进行整合，从而实现对多家处于同一国家、同一地区或共同经营同一业务项目的企业进行整合监督管理，形成以境外国有资本群为主导的横向监管模式。其次，在合理范围内尽可能增加监督管理部门内部成员的多样性与复杂性，既监督管理部门内部成员不在单单局限于纪检部门、内部审计部门等成员，可以扩大至巡视、组织人事等监督部门，以此切实提升对重要事项的监督全面性与统筹宏观性，建立党委集中统一领导、监督部门分工落实、纪委组织全面协调的监督管理模式。

另一方面，内部审计与其他审计全面协同原则。在此方面需要结合实际情况，以国有控股内部审计资源为主体、以国家审计资源为先导、以社会审计资源为支撑，形成三位一体的境外国有资本内部审计模式，同时充分调动媒体公众的监督力量，进一步提升协同审计监督体系的全面性与完整性。从宏观角度来看，科学合理的审计监督体系需要以国家、审计部门、社会三方面共同落实，国家审计部门不仅需要在合理范围内尽可能将境外国有资本资产全面纳入审计监督管理范围，其中也包括同境内资产等，综合分析并调查审计内容中的各项效益，如生态、文化、经济等，并形成有效的绩效评价工作，实现审计范围的全覆盖效果，同时还需要对境外国有资本主要管理人、领导人的任期落实经济履行情况审计，以此加强对管理人、领导人的约束效果，避免其在境外国有资本中出现违法、违规等操作。

（二）内审主体委派方式

1、直接审计方式

在直接审计方式中主要存在两种审计方式，其中一种是“境内审计境外”模式，而另一种是“境外审计境外”模式，前者是公司集团直接对境外国有资本开展审计工作，后者是在境外环境中成立审计部门从而实现对境外国有资本的审计。首先，以党委、党组织为核心的境外国有资本纪检、审计、监督检查的联合监督审计模式。根据境外环境、法律法规、制度政策、人文生态等相关因素针对性建立境外国有资产联合审计监督机制，以此提升审计、巡视、监督检查等工作对境外国有资本在物资采购、财务管理、资产管理、项目管业、发展决策等重点领域的监管力度^[2]。其次，母公司内部审计部门根据境外环境，针对性建立境外国有资本审计部门并结合实际情况合理配置人员，同时招揽具有一定境外审计经验、国际审计经验的优秀审计人员对既有的境外国有资本审计流程、审计制度、审计策略等进行动态化完善。必要情况下可以依托子公司所属地区的会计机构、律师机构等协助完成调查取证工作。最后，基于网络环境实现“线下线上”的混合式审计方式。在对境外国有资本开展内部审计工作期间，其审计频率、审计范围、审计持续时间等均会受到审计成本的影响，为实现在保证成本不增加的前提下提升内部审计质效，母公司可以结合实际情况加强对现代化信息技术的应用，建立连接母公司与子公司之间的独立VPN线路并将境外国有资本的信息系统嵌入至境内母公司的内部审计系统中，以此

实时、动态掌握境外子公司的运营情况、财务状况、人员变动等相关内容，必要时可以采取远程审计方式完成审计工作。

2、委托外包审计方式

所谓委托外包审计方式，其主要是指将对境外国有资本的审计工作委托至境外权威、专业、规范的审计机构完成。

其一，补充式外包。所谓补充式外包是指将对境外子公司的部分内部审计权力移交至第三方审计机构，例如在审计部分关键项目时，可以在此类内审项目中聘请第三方审计机构中的专业人士进行帮助；在审计境外子公司期间，可以通过聘请熟悉当地区域习俗、语言的审计人员提供审计帮助，以此有效降低因语言差异而产生的内部审计难度；在审计具有当地特殊性的内容或项目时，而可以结合实际情况聘请当地相关领域专家或专业人士帮助审计工作进行^[3]。

其二，审计管理咨询。该审计方式需要在境外国有企业具有一定的内部审计力量的基础上，通过聘请专业的内部审计咨询机构为境外企业指明开展内部审计工作期间所需的各类资源配置，如人员数量、人员专业性、机构设置等，以此达到完善境外国有资本内部审计计划顺利开展的效果，必要时可以协助境外企业开展内审工作。另外，境外企业还可以通过境外审计管理服务对既有的内部审计人员组成进行完善，如招聘当地具有丰富内审经验的人员，或是针对特殊领域的审计内容招聘相对应的内审人才，以此有效帮助境外企业明确审计风险、审计流程等。

其三，全部外包。在该委托外包审计方式中，境外企业可以不设立专门的境外内部审计部门，结合实际情况将全部的内审工作外包至境外内部审计咨询管理机构或会计师事务所。需要注意的是，此种内部审计方式存在一定的隐性风险，需要母公司加强对会计师事务所、内部审计咨询管理机构等相关机构的调查分析力度，确保所选机构具有较强的专业性、规范性、权威性。

三、明确境外国有资本内部审计客体

（一）基于股权链条的内部审计监督

为满足境外国有企业的营利性、可持续发展性等效果，境外国有企业会根据当地实际情况通过高频率开设具有特殊目的的企业帮助境外国有企业的可持续发展。在此背景下，会进一步增加境外企业股权关系、股权链条的复杂性与多样性。因此，需要企业结合实际情况充

分理清境外子公司的股权链条组成、股权关系等，从而明确各企业之间的关联性，根据内部审计需求重点提取双方或多方之间的往来事项，从而有效识别企业是否存在通过虚假贸易美化境外公司业绩，同时也可以调查各企业的账目往来情况，判断是否存在假盈亏问题。

(二) 审计监督决策过程

境外企业在日常发展与运营期间难免会出现竞争、扩张、投资等行为，部分境外企业在执行上述行为时可能存在未能有效履行必要的决策程序而提升扩张盲目性，或间接导致竞争失利，因此需要内部审计部门落实对境外企业各项发展决策的审计，确保每项决策落实前提均通过企业的内部流程与机制，以此降低境外企业在日常发展与运营期间的风险^[4]。另外，对于境外项目本身来说，其具有较强的风险性与不确定性，其中较为关键环节为投资问题。与境内审计工作项目，在落实境外企业内部审计工作期间，需要结合实际情况重点关注决策机制的规范性、决策方向的合理性、决策内容的可行性，全面罗列各项发展决策中的竞争点与竞争风险，以此保证境外企业决策的可靠性与科学性。

(三) 审计监督资金活动

在资金活动的审计监督方面，需要境外内部审计部门结合实际情况加强对境外银行账户流水的关注度，具体关注内容包括银行账户管理的规范性、境外支出内控机制的完善性、资金集中度情况以及其他资金相关问题，如公款私自存放等。除此之外，为进一步提升境外企业的资金利用率，最大限度上提升各项资金活动的规

范性，需要境外企业内部审计部门重点关注对所处地区或国家风险评估情况、汇兑风险、是否存在追求高回报的盲目投资行为以及潜在风险、境外资金套期保值情况等。

四、境外国有资本内部审计策略分析

(一) 基于企业章程约束境外国有资本的内审权力

对于企业章程而言，其属于企业所有股东共同的权力阐述，代表着企业各项活动与组织的基础性原则。因此，在落实对境外国有资本的内部审计工作前，可以结合实际情况基于企业章程在合理范围内赋予股东合法的审计权力。一方面，必须确保境外企业章程符合相关法律法规与政策制度，要求企业财务、内审、法务等众多部门参与企业章程的制定与完善，不仅有效提升企业章程的规范性、法律性、全面性，同时也可加强会计准则、审计准则以及法律法规之间的衔接效果。另一方面，需要以企业章程为载体，体现国有资产的审计标准，其中包括审计频率、方式、范围、深度等。

(二) 根据不同境外国有资本类型采用相应的审计方式

一般情况下，境外国有资本类型具有多元化、复杂化特点，同时每类资本所涉及的法律法规、行业准则、文化环境等各不相同，从而在一定程度上降低了境内对境外国有资本的话语权与控制力，最终对境外企业的内部审计方式、内容等产生一定影响。为此，需要结合实际情况根据不同境外国有资本类型采用相应的审计方式^[5]。如表1所示，资本类型与内审方式匹配表。

表1 资本类型与内审方式匹配表

资本类型	内审模式	内审主体
境外参股企业	基于确认目的以调研、交流为载体的内审方式。	社会审计为主，内部审计为辅
境外国有控股企业	基于核实目的的调查内审方式	内部审计为主，国家审计、社会审计为辅
境外国有独资企业	基于审查目的的全面审计评价	国家审计、内部审计为主，社会审计为辅

结束语

综上所述，在对境外国有企业资本进行内部审计期间，需要结合实际情况以符合境外企业所处环境、内部实际情况、内审需求等众多因素的内部审计方式落实内审工作，明确内审主体与客体，加强内审工作规范性，以此促进境外国有资本的可持续健康发展。

参考文献

[1] 沈彦波. 境外国有资本内部审计的挑战及其应对[J]. 财务与会计, 2022(22): 27-30.

[2] 吴星泽, 胡莹莹, 吴传俭. “一带一路”倡议下国有资本境外投资外部审计协同框架与实现路径[J]. 西安财经大学学报, 2022, 35(1): 76-85.

[3] 禾云. 贯彻中央各项指示精神积极做好中央企业政策落实跟踪审计[J]. 中国审计, 2020(6): 25-27.

[4] 赵恒. 境外工程项目审计监督的困扰及其策略创新[J]. 理财(审计版), 2022(1): 39-41.

[5] 闫光. “一带一路”背景下国有企业境外资产内部审计分析[J]. 现代审计与会计, 2021(1): 17-18.